

REVISTA DE INFORMAÇÃO LEGISLATIVA



SENADO FEDERAL • SUBSECRETARIA DE EDIÇÕES TÉCNICAS
JULHO A SETEMBRO 1984
ANO 21 • NÚMERO 83

Competência tributária do Município: fundamentos constitucionais

CARLOS VALDER DO NASCIMENTO

Professor de Legislação Tributária e
Direito Constitucional da Universidade
Santa Cruz — Bahia

SUMÁRIO

1. O MUNICÍPIO NO SISTEMA CONSTITUCIONAL
 - 1.1. *A Constituição federal e o Município*
 - 1.2. *O conceito de Município*
2. AUTONOMIA MUNICIPAL
 - 2.1. *Considerações preliminares*
 - 2.2. *Autonomia política*
 - 2.3. *Autonomia financeira*
 - 2.4. *Autonomia administrativa*
3. COMPETÊNCIA E PROCESSO LEGISLATIVO
 - 3.1. *A competência legislativa municipal*
 - 3.2. *O processo legislativo municipal*
 - 3.2.1. *As leis tributárias municipais*
 - 3.2.2. *Os decretos: regulamentação das leis*
 - 3.2.3. *As normas complementares*
4. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DO MUNICÍPIO
 - 4.1. *Noção conceitual*
 - 4.2. *Discriminação de rendas tributárias*
 - 4.2.1. *Imposto sobre a Propriedade Territorial e Predial Urbana*
 - 4.2.2. *Imposto sobre os serviços de qualquer natureza*
 - 4.2.3. *Participação em outros impostos e fundos*
 - 4.2.4. *Taxas*
 - 4.2.5. *Contribuição de melhoria*
5. CONCLUSÕES E SUGESTÕES
6. ANEXO

1. O MUNICÍPIO NO SISTEMA CONSTITUCIONAL

1.1. A Constituição federal e o Município

Vale consignar, de início, que o Município não integra o sistema federativo, todavia a Constituição federal lhe assegurou a autonomia financeira, através da outorga de competência tributária, para decretar e arrecadar tributos no âmbito de sua jurisdição.

Corroborando o ponto de vista expendido, o publicista SAHID MALUF afirma que:

“Os Municípios, no Brasil, não fazem parte da estrutura do sistema federal, mas são entidades político-administrativas relativamente autônomas, resultantes de um regime administrativo tradicionalmente descentralizado, e têm essa autonomia assegurada na própria Constituição federal” (1).

Observa-se, portanto, que a competência tributária não é uma característica intrínseca do sistema federativo. Isto porque, segundo SAMPAIO DÓRIA, a autonomia financeira, objeto do poder tributário, “se realiza pela outorga de competência impositiva aos entes federados, em caráter privativo ou concorrente” (2). E acrescenta: “Desfaz-se, assim, a opinião comumente sustentada de ser a discriminação de rendas característica essencial do federalismo” (3).

Sobre a coexistência harmônica das três esferas de governo (central, regional e local), no tocante à atividade financeira de cada um, cabe aqui trazer o testemunho do ex-Presidente Geisel:

“Assim, sem quebra de autonomia assegurada aos Estados e Municípios, nos termos da Constituição, estabeleceram-se novas formas de cooperação, racionalidade e entrosamento nas relações intergovernamentais que adquiriram sentido mais construtivo, menos egoísta e menos isolacionista. Passamos a praticar um federalismo solidário que reparte entre a União, os Estados e os Municípios as responsabilidades pela execução dos programas governamentais, mediante a aplicação dos recursos, de que os Governos podem dispor, de maneira mais eficiente, e visando ao desenvolvimento integrado” (4).

1.2. O conceito de Município

No âmbito constitucional, o Município ganha relevo como uma unidade de fundamental importância na estrutura do sistema federativo. Ocupando

(1) MALUF, Sahid. *Direito Constitucional*. 3.ª edição. São Paulo, Sugestões Literárias, 1974, p. 141.

(2) DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo, José Bushatsky Editor, 1972, p. 14.

(3) DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Op. cit.*, p. 15.

(4) GEISEL, Ernesto. “O Governo federal e os Municípios”. *Revista de Administração Municipal*. Rio de Janeiro, IBAM, n.º 136, 1976, p. 67.

um espaço territorial delimitado e gozando de autonomia política, administrativa e financeira, o Município desenvolve atividades essenciais de interesse da coletividade, dentro da esfera de competência delineada pela Carta Magna.

O Município se destaca, pois, como ente autônomo da Federação, isto é, como pessoa política, com capacidade de estruturar e manter sua organização político-administrativa. Prevalecendo-se desse mandamento constitucional, pode o Município editar suas normas jurídicas e administrativas com vistas a fixar a estrutura dos órgãos indispensáveis ao cumprimento de suas atividades de governo.

ERICK BECKER, citado por PINTO FERREIRA, dentro de uma abordagem de natureza conceitual, esclarece que:

“O Município (Gemeinde) é uma corporação territorial intercalada no Estado, com governo próprio que se realiza através de órgãos escolhidos e próprios, regulando em seu próprio nome assuntos da comunidade local nos limites das leis e da auto-responsabilidade” (5).

Não discrepando do conceito acima formulado, MARCELO CAETANO, com a autoridade do seu magistério, assegura que o Município é “a localidade situada no território de um Estado, onde a gestão dos interesses coletivos dos habitantes é exercida pelos próprios vizinhos, diretamente ou por intermédio de órgãos que os representam” (6).

Acresce evidenciar, finalmente, que, sob uma perspectiva legal, o Município é pessoa jurídica de direito público interno, (7) cujo domicílio é o lugar onde funciona a administração municipal, (8) “e, como tal, dotado de capacidade civil plena para exercer direitos e contrair obrigações em seu próprio nome, respondendo por todos os atos de seus agentes” (9).

2. AUTONOMIA MUNICIPAL

2.1. Considerações preliminares

A autonomia é aptidão que possui o Município para escolher de modo livre e direto os seus dirigentes e fixar, dentro de sua esfera de competência, o rumo que norteará sua própria administração. É, portanto, a capacidade de editar as normas jurídicas e administrativas, dispondo sobre a gestão dos negócios públicos, estruturação e funcionamento de órgãos bem como o disciplinamento das atividades do funcionalismo municipal.

(5) PINTO FERREIRA, Luiz. *Curso de Direito Constitucional*. 4.ª edição. São Paulo, Saraiva, 1978, p. 149.

(6) CAETANO, Marcelo. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, Forense, 1977, p. 31.

(7) Código Civil brasileiro, art. 14, inciso III.

(8) Código Civil brasileiro, art. 35, inciso III.

(9) MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro*. 3.ª edição. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1977, p. 142.

A autonomia, segundo LUÍS ROBERTO BARROSO, é “a faculdade que possui determinado ente de traçar as normas de sua conduta, sem que sofra imposições restritivas de ordem estranha” (10).

E acrescenta:

“A autonomia, corolário natural da descentralização política, é, por esta razão, inerente à própria definição de Estado federal, e se pauta dentro dos limites de competência determinados e assegurados pela Constituição federal” (11).

Para HELY LOPES MEIRELLES (12), que também raciocina neste sentido, a autonomia é uma prerrogativa de natureza política facultada ao Município pela Carta Magna, visando à composição do seu governo e à constituição de sua administração, segundo a ordem legal vigente. E arremata afirmando que a autonomia assegurada constitucionalmente ao Município é “um direito público subjetivo de organizar o seu governo e prover a sua administração, nos limites que a Lei Maior lhes traça” (13).

Deduz-se, pois, do raciocínio acima formulado, que a autonomia municipal é assegurada pelo texto constitucional vigente e se consubstancia nos princípios enumerados a seguir: a) a eleição de Prefeito, Vice-Prefeito e Vereadores; b) administração própria, no que se refere ao seu peculiar interesse, decretação e arrecadação dos tributos de sua competência e à aplicação de suas rendas; e c) organização dos serviços públicos locais” (14).

É neste tripé que reside fundamentalmente a autonomia municipal que se desdobra em autonomia política, financeira e administrativa do Município.

2.2. Autonomia política

A autonomia política do Município é assegurada “pela eleição direta de Prefeito, Vice-Prefeito e Vereadores” (15), consoante dispositivo inserto na Constituição federal. É nessa escolha dos representantes do Poder Legislativo e do Poder Executivo municipal que se alicerça a base fundamental do poder político assecuratório do princípio da autonomia municipal no campo político.

É bem de ver, entretanto, que a autonomia política sofreu restrições com o advento da Emenda Constitucional nº 1, de 17-10-69, porquanto os Prefeitos das Capitais dos Estados e dos Municípios considerados estâncias

(10) BARROSO, Luís Roberto. *Direito Constitucional Brasileiro: o Problema da Federação*. Rio de Janeiro, Forense, 1982, p. 22.

(11) BARROSO, Luís Roberto. *Op. cit.*, p. 22.

(12) MEIRELLES, Hely Lopes. *Op. cit.*, p. 86.

(13) *Ibidem*, p. 87.

(14) Constituição federal, art. 15, incisos I e II, a e b.

(15) Constituição federal, art. 15, inciso I.

hidrominerais, em lei estadual, passaram a ser nomeados pelo Governador com prévia aprovação da Assembléia Legislativa ⁽¹⁶⁾.

Tal restrição se estendeu, ainda, aos Prefeitos dos Municípios declarados de interesse da segurança nacional por lei de iniciativa do Poder Executivo, que somente poderão ser nomeados pelo Presidente da República ⁽¹⁷⁾. Insurgindo-se contra essa sistemática, o que considera de tendência centralizadora, LUIS ROBERTO BARROSO assim se posiciona:

“Evidencia-se, aí, mais uma vez, a tendência não apenas centralizadora, mas igualmente autocrática imprimida pela nova Constituição. À concentração vertical do poder — subjugando a capacidade de autogoverno dos Municípios à aprovação da União — soma-se a concentração horizontal nas mãos do Executivo” ⁽¹⁸⁾.

Dispõe, ainda, o texto constitucional que a eleição de Prefeito, Vice-Prefeito e Vereadores será realizada simultaneamente em todo o País, na mesma data das eleições gerais para Deputados ⁽¹⁹⁾. Por outro lado, a remuneração dos Vereadores é fixada, consoante critérios estabelecidos pela lei complementar, pelas Câmaras Municipais para a Legislatura seguinte.

Cumprе salientar, por fim, que “o número de Vereadores será, no máximo, de vinte e um, guardando-se proporcionalidade com o eleitorado do Município”; “nos Municípios com mais de um milhão de habitantes, o número de Vereadores será de trinta e três” ⁽²⁰⁾. Essas são as regras gravadas na Constituição federal que, a nosso ver, fixam os limites delimitadores da autonomia política do Município.

2.3. Autonomia financeira

Críticas das mais veementes têm sido dirigidas, ultimamente, ao funcionamento do sistema tributário nacional, especialmente pelas autoridades municipais que, segundo se veicula, estão se sentindo impotentes para conduzir os destinos da municipalidade com a tranqüilidade capaz de assegurar o desenvolvimento e o bem-estar dos Municípios sob sua jurisdição.

Alegam esses críticos a excessiva centralização do sistema que, em razão disso, não oferece qualquer flexibilidade ao Município no sentido de captar recursos financeiros visando à satisfação das reais necessidades públicas. Com isso perde em parte a autonomia financeira que lhe é assegurada pela Constituição federal. Com efeito, essa autonomia reside fundamentalmente na possibilidade de o Município organizar e manter os serviços públicos locais.

(16) Constituição federal, art. 15, § 1.º, letra a.

(17) Constituição federal, art. 15, § 1.º, letra b.

(18) BARROSO, Luis Roberto. *Op. cit.*, p. 74.

(19) Constituição federal, art. 15, inciso I.

(20) Constituição federal, art. 15, §§ 4.º e 5.º

DIOGO LORDELLO MELLO, conquanto sustentando o alto grau de autonomia política e administrativa dos Municípios, reconhece que estes são ainda “muitíssimo dependentes, financeiramente, de transferência da União e do Estado-Membro” (21).

Diante desse quadro, vale dizer que a denominada autonomia financeira municipal foi assegurada pela Carta Magna de 1934, com a concessão aos Municípios de taxas e impostos próprios. A Constituição federal de 1946 incluiu ainda na competência local o Imposto de Indústria e Profissões e o Imposto sobre Atos de Economia Interna ou Assuntos da Competência Municipal, conhecido como o Imposto do Selo. Com a Emenda Constitucional nº 5, de 21-11-61, o Município passou a ter, com exclusividade, o Imposto Territorial Rural e o Imposto de Transmissão de Propriedade Imobiliária — SISA.

A experiência não foi bem sucedida no que diz respeito à elasticidade do campo impositivo do Município, pois, segundo **HELY LOPES MEIRELLES**:

“Demonstrou que a ampliação da competência tributária municipal não produziu o efeito desejado, ou seja, aumento dos recursos financeiros indispensáveis ao atendimento das sempre crescentes necessidades coletivas. Conseqüentemente, viviam os Municípios na dependência dos recursos oriundos da participação em impostos federais e estaduais, bem como dos empréstimos e subvenções” (22).

Apesar dessas opiniões divergentes, importa ponderar, entretanto, que o legislador constitucional delineou o campo da autonomia financeira municipal, assegurada quanto à “decretação e arrecadação dos tributos de sua competência e à aplicação de suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei” (23).

Tal autonomia financeira ficou patenteadada com a inclusão dos Impostos sobre a Propriedade Territorial e Predial Urbana e sobre Serviços de Qualquer Natureza na competência impositiva do Município, através da Emenda Constitucional nº 18, de 1º-12-65, responsável pela reforma do Sistema Tributário Nacional.

Além dos impostos acima referidos, manteve-se a competência tributária do Município para a instituição de taxas em função de seu regular exercício do “poder de polícia, ou de utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição” (24). E ainda contribuições de melhoria e respectiva participação nos tributos estaduais e federais (impostos).

(21) MELLO, Diogo Lordello. “O Controle dos Governos Municipais”. *Revista de Administração Municipal*. Rio de Janeiro, IBAM, n.º 136, maio-Junho de 1976, p. 61.

(22) MEIRELLES, Hely Lopes. *Finanças Municipais*. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1979, p. 72.

(23) Constituição federal, art. 15, II, a.

(24) Código Tributário Nacional, art. 77.

2.4. Autonomia administrativa

Devidamente fundamentada na Carta Magna, a autonomia do Município consiste na prerrogativa deste de dispor, além da administração própria, no que concerne ao seu peculiar interesse, da organização dos serviços públicos. Trata-se, portanto, de outro princípio constitucional que assegura a autonomia administrativa do Município, para que este possa gerir as atividades públicas no âmbito de sua competência.

A administração própria não é outra senão a gerência dos serviços compreendidos nas atribuições do Município, como esclarece HELY LOPES MEIRELLES: “é a gestão dos negócios locais pelos representantes do povo no Município, sem interferência dos poderes da União ou do Estado-Membro”⁽²⁵⁾.

Mas essa administração própria há de ser circunscrita ao peculiar interesse do Município, ou seja, realizada dentro do estrito campo de atuação municipal como atividade preponderante em relação aos outros entes autônomos da Federação. “O que define e caracteriza o peculiar interesse, inscrito como dogma constitucional, é a predominância do interesse do Município sobre o do Estado ou da União”⁽²⁶⁾.

Outro tópico de relevância fundamental é o que diz respeito à organização dos serviços públicos que, também, se caracteriza como um dos elementos constitutivos da autonomia municipal. Na verdade, em sendo uma Unidade da Federação com capacidade política, o Município não poderia ter restringida sua capacidade para se auto-organizar, isto é, capacidade para dispor sobre a instituição e organização dos órgãos que lhe dão existência.

E essa capacidade de auto-organização é muito importante do ponto de vista formal, como manifestação da autonomia, tanto que há, nesse sentido, formulação de LUÍS ROBERTO BARROSO realçando esse aspecto:

“Ressalte-se, por oportuno, que a capacidade de auto-organização é, do ponto de vista formal, a mais relevante manifestação da autonomia às Unidades federadas e o poder de se estruturarem tal qual um Estado, gozando da titularidade de funções da mesma natureza daquelas que compõem o Estado federal”⁽²⁷⁾.

3. COMPETÊNCIA E PROCESSO LEGISLATIVO

3.1. A competência legislativa municipal

A competência legislativa é a faculdade que determinados órgãos têm de disciplinar a organização social, mediante regras jurídicas e administrativas. Vale dizer, a competência é aptidão para agir no campo legiferan-

(25) MEIRELLES, Hely Lopes. *Op. cit.*, p. 114.

(26) *Idem*, *ibidem*, p. 115.

(27) BARROSO, Luís Roberto. *Op. cit.*, p. 23.

te, visando à observância de preceito constitucional que autoriza a edição de normas reguladoras em matéria de natureza tributária.

A competência legislativa do Município, dentro do sistema constitucional vigente, está expressa na Constituição federal⁽²⁸⁾. Ressalte-se que, conforme o CTN, a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena.

Dentro de sua esfera de ação, cabe, pois, aos Municípios decretar os tributos que lhe foram partilhados, consoante assegura LUIS ROBERTO BARROSO:

“Aos Municípios cabe decretar seus impostos, o que só podem fazer, obviamente, através de leis que, conseqüentemente, têm que emanar de seu poder legiferante. Elaboram, ainda, inúmeros preceitos regendo as mais diversas relações de âmbito local. Conclusivamente, então, podemos asseverar que, dentro dos limites fixados pela Constituição estadual e pela Lei Orgânica, possuem os Municípios capacidade para legislar sobre as matérias que lhes são especificamente afetadas”⁽²⁹⁾.

3.2. O processo legislativo municipal

O processo legislativo é um desdobramento de atos praticados no exercício do poder, objetivando a produção de normas jurídicas e administrativas. É, segundo HELY LOPES MEIRELLES, “a sucessão ordenada de atos necessários à formação da lei, do decreto legislativo ou da resolução do Plenário”⁽³⁰⁾.

Inserese, no Texto Supremo, a competência para edição dos atos compreendidos na órbita do processo legislativo da União, que

“é extensivo e impositivo, nos seus princípios, aos Estados e Municípios, por expressa determinação constitucional. Por isso mesmo, ainda que a Constituição ou a Lei Orgânica sejam omissas, a Câmara e o Prefeito são obrigados a respeitá-lo no que for cabível à elaboração da legislação municipal”⁽³¹⁾.

Na ordem jurídica positiva, as fontes de produção da legislação tributária municipal promanam do Código Tributário Nacional⁽³²⁾. Da enumeração feita naquela norma codificada tributária, cabe destacar as leis, os decretos e as normas complementares que versam no todo ou em parte sobre tributos municipais e as relações jurídicas a ele pertinentes.

(28) Constituição federal, art. 15, II, a.

(29) BARROSO, Luis Roberto. *Op. cit.*, p. 76.

(30) MEIRELLES, Hely Lopes. *Op. cit.*, p. 754.

(31) *Idem, Ibidem*, pp. 754-755.

(32) Código Tributário Nacional, art. 96.

3.2.1. As leis tributárias municipais

A lei tributária municipal⁽³³⁾ conforma-se às diretrizes traçadas pela Constituição federal, que é onde se encontra a matriz da ordem tributária nacional. O Texto Supremo, portanto, consagra um dos princípios mais importantes da tributação. Trata-se do princípio da legalidade, assim estatuído:

“Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o Imposto sobre Produtos Industrializados e outros especialmente indicados em lei complementar, além do imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição”⁽³⁴⁾.

Por conseguinte, a Constituição federal dispõe ainda que é vedado ao poder político instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça⁽³⁵⁾.

Cumpra assinalar que estão inseridas no Código Tributário Nacional as matérias que podem ser objeto da competência legislativa do Município no campo da tributação. Destarte, o Poder Legislativo municipal, atuando com a observância do princípio da legalidade tributária, poderá direcionar sua ação legiferante com vistas à deliberação dos assuntos enumerados, a saber:

- 1) a instituição de tributos ou a sua extinção;
- 2) a majoração de tributos ou a sua redução;
- 3) a definição de alíquota do tributo e da sua base de cálculo;
- 4) a cominação de penalidades para ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou de dispensa ou redução de penalidades⁽³⁶⁾.

3.2.2. Os decretos: regulamentação das leis

Na impossibilidade da auto-aplicação da lei tributária, esta pode ser regulamentada por decreto editado pelo chefe do Poder Executivo municipal, visando à sua perfeita execução. Segundo JOSÉ AFONSO DA SILVA, o decreto regulamentar “é de competência exclusiva do Chefe do Executivo,

(33) Lei, no âmbito municipal, é o diploma aprovado pela Câmara do Município, sancionado e promulgado pelo Prefeito, ou, no caso de este vetar o projeto aprovado, a rejeição do veto e promulgação da lei consequente dessa rejeição. Quer dizer, para os fins tributários a lei é tomada no sentido material e formal, ao mesmo tempo, ou seja, do diploma legislativo que consubstancia regras normativas, abstratas, genéricas, obrigatórias e inovadoras da ordem jurídica municipal, votado pelo Legislativo local e aprovado por este com a colaboração do Executivo, segundo o processo legislativo previsto na Lei Orgânica dos Municípios. SILVA, José Afonso da. *Fundamentos do Direito Tributário e Tributos Municipais*. São Paulo, Bushatsky, 1978.

(34) Constituição federal, art. 153, § 2º.

(35) Constituição federal, art. 19, I.

(36) Código Tributário Nacional, art. 97.

por isso poderá ele usar dessa competência, quando julgar necessário” (87). O decreto, portanto, além de dar eficácia à lei, permite a sua fiel observância.

É importante consignar que “o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais são expedidos” (88). Visam, portanto, os decretos, ao disciplinamento de modo detalhado das regras de tributação expressos na legislação municipal que versam sobre matéria da espécie.

3.2.3. As normas complementares

Reveste-se de significativa importância a aplicação das normas complementares, tendo presente que estas, povoando todo o ordenamento administrativo na área da tributação, atuam como elemento auxiliar da legislação tributária municipal. Tais normas objetivam disciplinar todas as atividades fiscais do Município, bem como dirimir dúvidas quanto à inteligência de regras de tributação e interpretar atos pertinentes a tributação, arrecadação e fiscalização. São elas, conforme o CTN:

“os atos administrativos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; os convênios que entre si celebram a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios” (89).

Os atos administrativos normativos destacam-se no contexto prático das atividades desenvolvidas nos diversos campos de atuação da administração pública municipal. Com o título genérico de instruções, eles surgem sob as mais diversas formas: portarias, ordens de serviços, regulamentos, despachos normativos e outros da mesma espécie.

As decisões dos órgãos singulares são da competência dos Secretários de Finanças dos Municípios e as dos órgãos coletivos cabem ao Conselho de Contribuintes, Tribunais de Impostos e Taxas, de Jurisdição Administrativa, a que a lei atribui eficácia normativa.

As práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas são resultados de questões levadas ao julgamento das autoridades fazendárias. Acresce notar, entretanto, que as decisões dessas autoridades, resultantes da aplicação das normas de tributação, devem ser coerentes e repetitivas em termos de tributação, devem ser coerentes e repetitivas em termos de uniformidade na área da prática administrativa.

Por fim, integrando as normas complementares, portanto em posição inferior a das leis, em termos de hierarquia, encontram-se os convênios. Estes visam apenas intercâmbio de ação entre as Fazendas Públicas, obje-

(37) SILVA, José Afonso da. *Fundamentos do Direito Tributário e Tributos Municipais*. São Paulo, Bushatsky, 1978, pp. 80-81.

(38) Código Tributário Nacional, art. 99.

(39) Código Tributário Nacional, art. 100, I, II, III e IV.

tivendo a fiscalização dos tributos ou a permuta de informações no campo da imposição tributária.

4. COMPETENCIA TRIBUTÁRIA DO MUNICÍPIO

4.1. Noção conceitual

Dentro do sistema constitucional vigente, conforme visto em capítulo anterior, a autonomia financeira é elemento de fundamental importância na vida do Município. Essa autonomia, que consiste na arrecadação de tributos para os cofres públicos, é resultante da competência impositiva ou tributária do Município.

JOSÉ AFONSO DA SILVA afirma que a competência tributária municipal “é o conjunto de atribuições que a Constituição ou lei outorga a entidades ou órgãos públicos para arrecadação de contribuições tributárias ou parafiscais” (40).

De igual ponto de vista também compartilha PAULO DE BARROS CARVALHO, ao afirmar:

“A competência tributária é a possibilidade, a virtualidade de inovar a ordem jurídica mediante a edição de regras de direito. Portanto, somente as pessoas políticas de direito constitucional interno — União, Estados e Municípios — é que podem estar investidas desta possibilidade. No meu entender, têm competência tributária no Brasil apenas as três pessoas políticas do direito constitucional interno: União, Estados e Municípios” (41).

Inferese do exposto que a competência tributária caracteriza-se como uma parcela de poder outorgada pelo Texto Fundamental ao Município, no campo da administração tributária. E, pois, a capacidade que possui o Município de, através da produção de normas jurídicas e administrativas, promover a instituição, majoração e arrecadação dos tributos que lhe são conferidos pela Constituição.

É importante assinalar que a competência impositiva abarca os tributos, assim entendidos, impostos, taxas e contribuições de melhoria. Vale esclarecer, ainda, que da arrecadação de determinados impostos federais e estaduais o Município participa, auferindo recursos financeiros equivalentes aos valores percentuais estabelecidos pela Constituição federal.

4.2. Discriminação de rendas tributárias

A discriminação de rendas tributárias consiste na partilha dos tributos entre os entes autônomos da Federação: União, Estados e Municípios. Tal repartição de receitas tributárias objetiva permitir que aquelas pessoas políticas possam cumprir suas funções primordiais, com vistas ao atingimento de suas metas governamentais. Decorrente disso, o legislador constituinte,

(40) SILVA, José Afonso da. *Op. cit.*, p. 67.

(41) CARVALHO, Paulo de Barros. “A Competência Tributária Municipal”. *Anais do Simpósio sobre o Sistema Tributário Nacional*. Brasília, Câmara dos Deputados, 1982, p. 317.

em razão da competência tributária privativa deferida ao Município, escolheu os impostos de competência exclusiva dos Municípios; inseriu-se também ali a descrição do campo de incidência desses impostos, sobre o qual não poderão outras Unidades da federação tributar, sob pena de inconstitucionalidade.

Vale dizer, portanto, que o regime de competência privativa é matéria de natureza constitucional, motivo por que não pode o legislador ordinário dela cogitar. Em razão disso, os impostos a serem instituídos pelo Município terão que obedecer às diretrizes traçadas na Constituição que, em capítulo próprio, disciplinou o sistema tributário nacional.

Nessas condições, couberam, por partilha, ao Município, os impostos enumerados, a saber:

- 1) sobre a propriedade predial e territorial urbana; e
- 2) sobre os serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

Além dos impostos acima enumerados, a Constituição federal reservou, ainda, ao Município a faculdade de instituir e arrecadar taxas e contribuições de melhoria, bem como assegurou sua participação na arrecadação de impostos federais e estaduais ou em fundos diversos, conforme será abordado mais adiante, em outra Seção.

4.2.1. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

Caracterizando-se como um imposto sobre o patrimônio, o IPTU incide sobre a propriedade predial e territorial urbana e tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município (42).

Trata-se, efetivamente, de um imposto real e direto, porquanto incide sobre o imóvel. Conquanto tenha uma função de natureza fiscal, ou seja, de carrear recursos financeiros para o Município, às vezes, funciona como espécie tributária extrafiscal quando, para evitar a especulação imobiliária, o Município pode fixar a alíquota progressiva, com respaldo, inclusive, na Constituição federal que assegura a função social da propriedade como um dos princípios fundamentais da ordem econômica e social.

Vale acrescentar que os conceitos dos elementos que dão conteúdo ao fato gerador do Imposto Predial e Territorial Urbano — a propriedade, o domínio útil e a posse — têm suas formulações no Código Civil brasileiro disciplinadas (43).

Por outro lado, considera-se terreno, segundo JOSÉ AFONSO DA SILVA, “o solo sem benfeitorias ou edificação” (44).

(42) Código Tributário Nacional, art. 32.

(43) Código Civil brasileiro, arts. 43, incisos I e II, 485 a 492, e 530 e seguintes, e 678 a 694.

(44) SILVA, José Afonso da. *OP. cit.*, pp. 93-94.

Entende-se como zona urbana, para efeitos de Imposto Predial e Territorial Urbano, a definida em lei municipal com a observância do requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos dois dos seguintes equipamentos urbanos, construídos ou mantidos pelo Poder Público: a) meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; b) abastecimento de água; c) sistema de esgotos sanitários; d) rede de iluminação pública, com ou sem posteamentos para distribuição domiciliar; e) escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de três quilômetros do imóvel considerado ⁽⁴⁵⁾.

É importante assinalar que poderão ser consideradas urbanas, desde que consignadas em lei municipal, as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora da zona urbana ⁽⁴⁶⁾. Nesse caso não incidirá o imposto sobre a propriedade territorial rural.

A base de cálculo ou imponible do IPTU, segundo regra estatuída no CTN ⁽⁴⁷⁾, é o valor venal do imóvel, assim entendido o terreno ou edificações diversas. É sobre esse valor, portanto, que se aplica a alíquota ou percentual estabelecida na lei municipal para essa espécie tributária, com vistas à determinação do imposto a ser cobrado do contribuinte.

Vale ressaltar, entretanto, que, na determinação da base de cálculo, não deve ser levado em consideração “o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade” ⁽⁴⁸⁾.

Com relação a valor venal, JOSÉ AFONSO DA SILVA assegura que “é o preço corrente no mercado imóvel. É o preço que o terreno tem nas condições normais do mercado imobiliário” ⁽⁴⁹⁾. Ainda segundo o mesmo autor, tal valor é apurado baseando-se “em critérios técnicos de avaliação de imóveis ou levando-se em conta sua localização, existência de equipamentos urbanos e características do terreno, tais como: formato, topografia e composição geológica” ⁽⁵⁰⁾.

É bem de ver que a base de cálculo deverá ser fixada, consoante o Código Tributário Nacional, por lei municipal; entretanto, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo, que não constitui majoração de tributo, pode ser decretada pelo Chefe do Executivo municipal, tomando-se por base — diz JOSÉ AFONSO DA SILVA — “índices de desvalorização da moeda, índices médios de valorização de terrenos na zona em

(45) Código Tributário Nacional, art. 32, § 1.º, Incisos de I a V.

(46) Código Tributário Nacional, art. 32, § 2.º

(47) Código Tributário Nacional, art. 33.

(48) Código Tributário Nacional, art. 33, parágrafo único.

(49) SILVA, José Afonso da. *Op. cit.*, p. 97.

(50) *Ibidem*, p. 97.

que se situa o terreno considerado ou outro elemento informativo idôneo" (51).

Contribuinte do imposto sobre a propriedade territorial e predial urbana é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou seu possuidor a qualquer título, segundo regra estatuida no Código Tributário Nacional (52).

Proprietário do imóvel é aquele que o detém, sendo-lhe assegurado, por lei, o direito de usar, gozar e dele dispor, bem assim o de reaver do poder de quem quer que injustamente o possua, conforme dispõe a legislação civil (53).

Titular do domínio útil é o enfiteuta ou foreiro de que trata o Código Civil (54). A enfiteuse, segundo ORLANDO GOMES, "é direito real limitado que confere a alguém, perpetuamente, os poderes inerentes ao domínio, com a obrigação de pagar ao dono da coisa uma renda anual" (55). E acrescenta: "a enfiteuse é direito real imobiliário. Recai exclusivamente em terreno" (56).

Possuidor é a pessoa que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes ao domínio, ou propriedade, conforme o conceito formulado pela norma civil codificada (57). Vale ressaltar, entretanto, que não é considerado possuidor "aquele que, achando-se em relação de dependência para com outro, conserva a posse em nome deste e em cumprimento de ordens ou instruções suas" (58).

Cabe salientar, ademais, que o Código Tributário Nacional abarca, também, como contribuintes do imposto sobre a propriedade territorial e predial urbana, os que exercem temporariamente a posse direta, sem prejuízo da posse indireta conseguida por força de obrigação ou direito, em casos como o do usufrutuário, de credor pignoratício e do locatário. É a regra inscrita no Código Civil brasileiro (59).

4.2.2. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência municipal, incide sobre serviços, tendo como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de

(51) *Ibidem*, p. 98.

(52) Código Tributário Nacional, art. 34.

(53) Código Civil brasileiro, art. 524.

(54) Código Civil brasileiro, arts. 678 e seguintes.

(55) GOMES, Orlando. *Direitos Reais*. 4.^a edição. Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1973, pp. 305-306.

(56) *Ibidem*, pp. 305 e 306.

(57) Código Civil brasileiro, art. 485.

(58) Código Civil brasileiro, art. 487.

(59) Código Civil brasileiro, art. 486.

serviços relacionados na Lista de Serviços reproduzida no final deste trabalho, na forma da legislação vigente sobre a matéria ⁽⁶⁰⁾.

Vale ressaltar, entretanto, que os serviços relacionados na lista antes referida ficam sujeitos apenas ao Imposto Sobre Serviços, ainda que sua prestação envolva o fornecimento de mercadorias. Todavia, “o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias” ⁽⁶¹⁾.

Existem divergências no respeitante à Lista de Serviços em que incide o Imposto Sobre Serviços, sendo que os doutrinadores dividem suas opiniões, uns defendendo o ponto de vista de que a lista é exemplificativa e outros sustentando a posição de que se trata de lista taxativa ou exaustiva. Defende-se aqui a posição de que a lista é taxativa ou exaustiva porquanto baixada por lei com a expressa indicação dos serviços suscetíveis de tributação municipal ⁽⁶²⁾.

O Imposto Sobre Serviços tem como conteúdo econômico a circulação na parte relativa à prestação de serviços. Instituído pela Emenda Constitucional nº 18, de 19-12-65, substituiu o Imposto de Indústrias e Profissões, este mais abrangente que aquele, posto que contemplava, além do profissional, os ramos de atividades relacionadas com a indústria e o comércio.

BERNARDO RIBEIRO MORAES também compartilha desse entendimento, ao assinalar que o Imposto Sobre Serviços incide:

“sobre a circulação, sobre a venda econômica de serviços, onde se presume um prestador do serviço e um preço para a operação. O referido imposto alcança a circulação econômica de determinado bem (serviço), a circulação de uma riqueza especial, que vai da produção de serviços para o respectivo consumo” ⁽⁶³⁾.

O fato gerador vem expresso na própria legislação, como já assinalado linhas atrás. Consiste, portanto, na prestação, por empresa ou profissional autônomo, dos serviços enumerados no diploma legal que trata do assunto.

Entende-se como profissional autônomo, para os fins do Imposto Sobre Serviços, a pessoa portadora, “por conta própria, sem emprego ou subordinação a empregador” ⁽⁶⁴⁾, dos serviços relacionados na multicitada Lista de Serviços.

Por outro lado, a empresa é definida por RUY CIRNE LIMA como:

“uma forma de organização de produção inerente à estrutura econômica tradicional das sociedades civilizadas. Conjugam-se na

(60) Decreto-Lei n.º 406, de 31-12-68, art. 8.º

(61) Decreto-Lei n.º 406, de 31-12-68, art. 8.º, § 1.º

(62) Decreto-Lei n.º 406, de 31-12-68, art. 8.º, § 2.º, sendo que a redação deste último parágrafo foi dada pelo Decreto-Lei n.º 834, de 8-9-69, Diário Oficial da União, de 9-9-69, retificado em 11-9-69.

(63) MORAES, Bernardo Ribeiro. “Imposto Sobre Serviços”. In: IVÉS GANDRA DA SILVA, coord. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 1982, p. 372.

(64) CELESTINO, João Baptista. *Direito Tributário nas Escolas*. 3.ª edição. São Paulo, Sugestões Literárias, 1979, p. 222.

empresa a natureza, o trabalho e o capital; uma produção determinada é o seu escopo" (65).

Irrelevante, com efeito, essa definição para o Código Tributário Nacional. Traço marcante da empresa, para efeito da norma codificada, não é sua formulação jurídico-formal, tanto que para esse fim, a capacidade impositiva passiva "independe de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional" (66). Observa-se que o CTN albergou um sentido nitidamente de caráter econômico.

Importa dizer que o Código Tributário Nacional desprezou o rigorismo formal na delimitação conceitual do vocábulo empresa. Destarte, simplificando o seu conteúdo formal, acolhe apenas o sentido de que ela deve se configurar como uma unidade autônoma, de natureza econômica. Do ponto de vista jurídico-tributário, a definição do Código Tributário Nacional basta ao entendimento da caracterização de empresa, para os fins de incidência do Imposto Sobre Serviços.

O ISS tem como base de cálculo ou base imponible o preço do serviço. Tratando-se de prestação de serviço decorrente de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, por intermédio de alíquotas fixas ou variáveis, excetuada a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho (67).

Quando se tratar da prestação de serviços de que falam os itens 19 e 20 da Lista de Serviços, o imposto será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes: a) ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços; e b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto (68).

Caso os serviços referidos nos itens 1, 2, 3, 5, 6, 11, 12 e 17 da Lista de Serviços forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do parágrafo anterior, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que presta serviço em nome da sociedade embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos de lei aplicável (69).

Consoante regra estatuída no CTN (70), a lei municipal poderá fixar a alíquota do Imposto Sobre Serviços. Todavia, visando a prevenir possível abuso do poder tributante municipal, que poderia exorbitar de sua com-

(65) LIMA, RuY Cirne. *Princípios de Direito Administrativo*. 5ª edição. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1962, p. 181.

(66) Código Tributário Nacional, art. 126, inciso III.

(67) Decreto-Lei n.º 406, de 31-12-68, art. 9.º, § 1.º.

(68) Decreto-Lei n.º 406, de 31-12-68, art. 9.º, § 2.º, alíneas a e b, sendo que a redação do parágrafo e das alíneas foi dada pelo Decreto-Lei n.º 834, de 8-9-69, *Diário Oficial da União*, de 9-9-69, retificado em 11-9-69.

(69) Decreto-Lei n.º 406, de 31-12-68, art. 9.º, § 3.º, com redação dada pelo Decreto-Lei n.º 834, de 8-9-69, *Diário Oficial da União*, de 9-9-69, retificado em 11-9-69.

(70) Código Tributário Nacional, art. 99, inciso IV.

petência impositiva, ao fixar alíquotas altas, o legislador constitucional conferiu à União a capacidade de iniciativa para fixar alíquotas máximas de ISS, através de lei complementar (71).

Contribuinte do Imposto Sobre Serviços é o prestador do serviço, conforme regra expressa pela lei tributária (72). É interessante trazer aqui o testemunho de BERNARDO RIBEIRO DE MORAES sobre o assunto:

“Quem presta serviços, isto é, que vende bens imateriais, definidos como serviços por meio da lei complementar, é contribuinte do ISS. Será pessoa que fornece trabalho, que loca bens móveis, que loca espaço em bens imóveis para certos fins ou que faz cessão de direitos” (73).

Há casos, entretanto, em que não se configura a circulação de serviços de natureza econômica. As pessoas que trabalham em proveito de interesses próprios. Nessas condições, não há como se falar em contribuintes, pois a lei tributária assegura que “não são contribuintes os que prestam serviços em relação de emprego, os trabalhadores avulsos, os diretores e membros de conselhos consultivos ou fiscal de sociedades” (74).

Por outro lado, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador ou, na falta deste, o do domicílio do prestador; e, no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação.

4.2.3. Participação em outros impostos e fundos

Além dos impostos de sua competência privativa, a Constituição federal assegura aos Municípios participação nos recursos financeiros oriundos dos impostos federais e estaduais, bem como em fundos diversos. Importa advertir que os requisitos e as condições indispensáveis ao repasse desses recursos por parte da União para os Municípios estão também erigidos no texto constitucional. Portanto, dos recursos partilhados, os Municípios participam do produto da arrecadação dos tributos, a saber: Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, Imposto Territorial Rural, Imposto sobre Lubrificantes, Combustíveis e Energia Elétrica, Imposto sobre Minerais e Imposto sobre a Circulação de Mercadorias. A União partilha, ainda, com o Município os recursos relativos ao Imposto sobre Produtos Industrializados, que, juntamente com o Imposto de Renda, constituem o Fundo de Participação dos Municípios e o Fundo Especial.

Do exposto, acresce notar que, do produto de arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, vinte por cento constituem receita do Município. Essas parcelas, representativas das receitas arrecadadas, são creditadas em contas especiais, abertas em estabelecimentos oficiais de crédito, com a observância dos seguintes critérios: a) no mínimo três quar-

(71) Constituição federal, art. 24, § 4.º

(72) Decreto-Lei n.º 406, de 31-12-68, art. 18.

(73) MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Op. cit.*, p. 380.

(74) Decreto-Lei n.º 406, de 31-12-68, art. 10, parágrafo único.

tos, na proporção do valor adicionado nas operações relativas a circulação de mercadorias realizadas nos respectivos territórios dos Municípios; b) no máximo, um quarto, de acordo com o que dispuser a lei estadual (75).

Dos recursos oriundos do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis, “cinquenta por cento constituirão receita do Município onde se localizar o imóvel objeto da transmissão sobre o qual incide o tributo” (76).

De igual sorte, pertencem ao Município os recursos relativos ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, que incidir sobre os imóveis localizados em seu território, bem como as receitas decorrentes do Imposto de Renda “incidente sobre rendimentos do trabalho e dos títulos da dívida pública” pagos pelo Município, quando este for obrigado a reter o tributo (77).

As autoridades arrecadadoras, no prazo não superior a trinta dias, contados a partir da data da arrecadação e sob pena de demissão, repassarão aos Municípios os valores correspondentes ao produto do Imposto Territorial Rural. A transferência de recursos financeiros de que se trata independe de determinação superior, conforme regra inserta na legislação constitucional (78).

Os Municípios recebem, ainda, da União o produto da arrecadação dos impostos a seguir enumerados e nos percentuais indicados: vinte por cento do Imposto sobre Lubrificantes e Combustíveis Líquidos ou Gasosos; sessenta por cento do Imposto sobre Energia Elétrica e noventa por cento do Imposto sobre Minerais no País (79).

Vale assinalar que a distribuição desses recursos financeiros será realizada com fundamento na legislação federal, observados, quanto à forma e aos fins de aplicação, os critérios, a saber: nos casos dos Impostos sobre Lubrificantes e Combustíveis Líquidos ou Gasosos e sobre Energia Elétrica, proporcional à superfície, população, produção e consumo, adicionando-se, quando couber, no tocante ao Imposto de Energia Elétrica, quota compensatória da área inundada pelos reservatórios; e no caso do Imposto sobre Minerais no País, proporcional à produção (80).

O Fundo de Participação do Município é formado com dezesseis por cento de produto da arrecadação dos Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados. O percentual de que se cuida é calculado excluindo-se a parcela do Imposto de Renda que, nos termos dos arts. 23, § 1º, e 24, § 2º, pertence aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (81).

(75) Constituição federal, art. 23, § 4.º, incisos I e II.

(76) Constituição federal, art. 23, § 1.º

(77) Constituição federal, art. 24, §§ 1.º e 2.º

(78) Constituição federal, art. 24, § 3.º

(79) Constituição federal, art. 26, Incisos I a III.

(80) Constituição federal, art. 26, § 1.º, alíneas a e b.

(81) Constituição federal, art. 25, II, redação dada pela Emenda Constitucional n.º 23, de 1.º-12-83.

Por outro lado, cabe consignar que a aplicação do Fundo de Participação do Município é efetivada em lei federal, cabendo ao Tribunal de Contas da União promover o cálculo das quotas respectivas. “A transferência dos recursos dependerá do recolhimento dos impostos federais arrecadados pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios”⁽⁸²⁾. Depende, ainda, da liquidação das dívidas das entidades acima referidas ou mesmo de seus órgãos de Administração Indireta, para com a União, inclusive as originárias de prestação de garantia⁽⁸³⁾.

4.2.4. **Taxas**

As taxas de competência comum do Município têm, segundo o Código Tributário Nacional, como fato gerador ou fato impositivo o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição⁽⁸⁴⁾.

Com pertinência ao poder de polícia, é o próprio CTN que se encarrega de defini-lo e o faz nos seguintes termos, *in verbis*:

“Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou a abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos”⁽⁸⁵⁾.

Assim, segundo a norma tributária, o regular exercício do poder de polícia é aquele desempenhado pelos órgãos que detenham competência para tal, dentro do estrito limite da lei aplicável, respeitado o processo legal. No caso de atividade discricionária, quando exercitada sem desvio ou abuso de poder.

Na esteira do conceito formulado no início desta Seção, convém salientar que os serviços públicos podem ser considerados utilizados efetivamente, quando usufruídos pelo contribuinte a qualquer título; e, potencialmente, quando, sendo de utilização obrigatória, sejam colocados à disposição do contribuinte através de atividade em pleno funcionamento.

São serviços públicos específicos, “quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidades públicas”⁽⁸⁶⁾. E divisíveis, “quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários”. É a regra consagrada pelo CTN⁽⁸⁷⁾.

(82) Constituição federal, art. 25, § 3.º

(83) Constituição federal, art. 25, § 3.º

(84) Código Tributário Nacional, art. 77.

(85) Código Tributário Nacional, art. 78.

(86) Código Tributário Nacional, art. 79, II.

(87) Código Tributário Nacional, art. 79, III.

Vinculando-se sempre a uma atividade estatal, o fato gerador da taxa consubstancia-se no exercício regular do poder de polícia e na execução e/ou colocação de serviços à disposição do contribuinte. Sua cobrança, portanto, somente poderá ocorrer quando a prestação dos serviços do Município for resultante de sua atividade de polícia administrativa ou de serviços públicos realizados no âmbito de sua jurisdição ou postos à disposição do usuário.

Por outro lado, a base impositiva da taxa municipal deverá ter como parâmetro o valor do serviço, como ensina HELY LOPES MEIRELLES:

“A base de cálculo deverá ser sempre o valor do serviço real, presumido, estimado ou arbitrado, não sendo admissível, para a fixação do montante do tributo devido, levar em consideração elementos estranhos ao dimensionamento ou quantificação da utilização desse mesmo serviço, como o são os pertinentes aos impostos” (88).

Ressalvada a restrição indicada na Constituição federal (89), segundo a qual a base impositiva que tenha servido para a incidência do imposto não poderá ser utilizada para a cobrança de taxa, o legislador ordinário não conta com qualquer outro impedimento para fixação da base de cálculo da taxa, desde que se trate de atividade efetivada no âmbito da competência municipal. Também as taxas não podem ser calculadas em função de capital das empresas, conforme disposto no CTN (90).

Quanto às alíquotas que se aplicam sobre a base do cálculo para determinar o valor de taxa, são elas variáveis e, portanto, estabelecidas através da legislação municipal “em função da emissão do juízo expressivo em cada situação genericamente prevista na lei” (91).

4.2.5. Contribuição de melhoria

A contribuição de melhoria de competência comum do Município é cobrada, no âmbito de suas atribuições, dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas, tendo como limite total a despesa realizada, ficando, portanto, desprezado o limite da valorização, consoante dispõe a legislação vigente.

Somente caracteriza o fato gerador da contribuição de melhoria a valorização do imóvel onde foi realizada a obra pública, ou seja, “o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas” (92).

Importa salientar, ademais, que uma vez realizada uma das obras enumeradas a seguir, e desde que se constitua em valorização de imóveis

(88) MEIRELLES, Hely Lopes. *Op. cit.*, p. 123.

(89) Constituição federal, art. 18, § 2.º

(90) Código Tributário Nacional, art. 77, parágrafo único.

(91) SILVA, José Afonso da. *Op. cit.*, pp. 131-132.

(92) Decreto-Lei n.º 195, de 24-2-67, art. 1.º

da propriedade privada, é devida a contribuição de melhoria, na forma da legislação ordinária que disciplina o assunto⁽⁸³⁾:

- 1) abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;
- 2) construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos;
- 3) construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido, inclusive todas as obras de edificações necessárias ao funcionamento do sistema;
- 4) serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;
- 5) proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento e drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos de água e irrigação;
- 6) construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;
- 7) construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;
- 8) aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriação em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico.

A contribuição de melhoria pertinente a cada imóvel será determinada pela parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição, a qual será rateada pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização. É a regra expressa no Código Tributário Nacional⁽⁸⁴⁾.

Cumpra esclarecer que o lançamento da contribuição de melhoria é direto ou de ofício, cabendo à autoridade administrativa fazendária, quando de sua realização, notificar cada contribuinte do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos integrantes da respectiva base de cálculo⁽⁸⁵⁾.

A norma tributária codificada⁽⁸⁶⁾ fixa os requisitos mínimos para a instituição por parte do Município da contribuição de melhoria, que são os que a seguir se enumeram:

- 1) publicação prévia dos seguintes elementos: memorial descritivo do projeto; orçamento do custo de obra; determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição; delimitação da zona beneficiada; determinação do fator de absorção do benefício

(83) Decreto-Lei n.º 195, de 24-2-67, art. 2.º

(84) Código Tributário Nacional, art. 82, § 1.º

(85) Código Tributário Nacional, art. 82, § 2.º

(86) Código Tributário Nacional, art. 82.

da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

- 2) fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação, pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;
- 3) regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

5. CONCLUSÕES E SUGESTÕES

De modo inequívoco a autonomia do Município resulta dos recursos oriundos de sua receita derivada, arrecadados coativamente dos cidadãos por força de sua capacidade impositiva outorgada pela Constituição federal. Observa-se, entretanto, que tal fonte de recursos financeiros tem-se revelado insuficiente para a satisfação das reais necessidades da comunidade municipal. Trata-se de um quadro que vem se agravando a cada dia em face da excessiva centralização da receita fiscal na União, inviabilizando a ação mais direta e eficiente do Município.

Essa concentração maior de recursos financeiros na União tem determinado de modo flagrante um considerável esvaziamento das atividades administrativas e políticas do Município, a ponto de comprometer seriamente a sua autonomia financeira. Por justa razão, vê-se o Município a braços com sérias dificuldades, impedido de desempenhar a contento o seu papel de relevo no processo de desenvolvimento social, econômico e político. Vivencia-se, pois, um contexto contraditório, posto "que padroniza soluções para um País imenso e desigual e, assim, dificulta as iniciativas locais e deixa ociosos recursos da sociedade" (97).

Diante desse quadro de perplexidade, têm-se manifestado diversos segmentos da sociedade, todos eles unânimes em pleitear mais dinheiro para os cofres municipais. Preconizam uns que o problema seria sanado com a simples transferência de recursos da União para os Municípios. Outros, entretanto, postulam uma reformulação estrutural do sistema tributário nacional, como solução definitiva, para o impasse ora em debate.

Impõe salientar, todavia, que de ninguém é desconhecida a situação de dificuldade que atravessa a economia do País. Não se pode analisar a questão da autonomia financeira municipal, dentro do sistema tributário nacional, sem se tomar como parâmetro esse aspecto que, por ser de fundamental importância, há de ser levado em consideração em qualquer exercício de criatividade visando a ampliar o poder impositivo do Município. A conjuntura induz, pois, a se repensar o assunto, com uma percepção mais clara do problema, de maneira a se encontrarem soluções adequadas para essa problemática.

Acresce notar, ademais, que as pessoas políticas (União, Estados-Membros e Municípios), em razão desse quadro real de necessidades, não dispõem

(97) CARNEIRO, João Geraldo Piquet. "O papel estratégico do Município", *Jornal Folha de S. Paulo*, 16-10-83, p. 34.

de recursos financeiros em grande monta para fazer face aos mais variados e complexos encargos que lhes são cometidos. Com efeito, é flagrante a escassez de recursos no momento histórico em que vive a sociedade brasileira, o que não recomenda a transferência de recursos da União para o Município. A Emenda Passos Porto, por ele proposta, e aprovada pelo Congresso, que, pelo seu teor, visava a atenuar a crise financeira dos Municípios, não logrou o êxito desejado. A sua inviabilidade, no momento atual, é proclamada por Mário Henrique Simonsen, já que "obrigará o Governo a aumentar mais a carga tributária e conter ainda mais suas despesas, num círculo vicioso de inflação e recessão" (98).

Admite a revista *Veja* (99) que a Emenda Passos Porto não se constituiu uma reforma fiscal de grande profundidade, porquanto não modificou os aspectos substanciais do sistema tributário, nem ~~tampouco~~ promoveu a descentralização de atribuições entre os três níveis de governo. Descartada essa possibilidade, resta a reforma estrutural do sistema tributário.

A reformulação do sistema tributário com vistas à ampliação do poder impositivo do Município não se afigura como uma alternativa viável, tendo presente que a prudência e o bom senso assim não a recomenda, como bem enfatiza JOÃO GERALDO PIQUET CARNEIRO, ao corroborar essa posição: "em momentos de declínio da atividade econômica e, portanto, de queda da capacidade contributiva da sociedade, não é fácil lograr reformas fiscais satisfatórias" (100).

De igual sorte, nesse contexto, não se pode desprezar um dado básico: a rigidez do sistema tributário nacional, que limita o campo de atuação do legislador em matéria fiscal, não lhe dando margem para criar novos impostos. Tem, pois, o legislador ordinário que se ater a alterações das leis municipais que tratam dos impostos, já reservados para o Município, razão pela qual não pode inovar a ordem jurídica positiva com a instituição de impostos diferentes daqueles prescritos pela Constituição federal.

Dir-se-ia que a situação é incontornável, sem perspectiva de solução a curto prazo? Entende-se que não. Afinal, o momento não exige passividade e acomodação. É necessário se buscarem alternativas adequadas ao perfeito equacionamento do problema. Acredita-se comportar a questão opções a nível operacional e a nível de alterações da legislação com vistas a ampliar a receita fiscal, como a seguir se sugere:

1) Nível operacional

A Administração Tributária do Município consubstancia-se nas atividades de tributação, arrecadação, fiscalização e de catalogação de informações de natureza econômico-fiscal. Dentro desse contexto aparece a figura do Secretário de Finanças, a quem compete planejar, coordenar, avaliar e fazer executar toda a estrutura dos tributos por ele administrados.

(98) Revista *Veja*, n.º 795. "Uma conquista no grito". Rio de Janeiro, 30 de novembro de 1983, p. 103.

(99) *Ibidem*, p. 105.

(100) CARNEIRO, João Geraldo Piquet. *Op. cit.*, p. 34.

Decorrente disso, cabe ao Secretário de Finanças papel de maior destaque na atualização das normas operacionais relacionadas com os tributos de competência do Município. Cumpre, ainda, analisar, identificar e apurar omissões do contribuinte, bem como promover gestões no sentido de alcançar a integração fisco-contribuinte.

Com pertinência aos procedimentos operacionais — após estudos específicos de métodos e processos de trabalho — estes seriam implantados imediatamente com vistas à modernização da máquina administrativa fiscal. Teriam resultados proveitosos, porquanto atuando com uma estrutura mais dinâmica, o Fisco transformar-se-ia em um instrumento eficiente e eficaz direcionado para alcançar os objetivos municipais, que é a satisfação das necessidades públicas.

Mas para a perfeita operacionalização do novo sistema a ser implantado é necessária a contrapartida de pessoal qualificado, sem o que, fatalmente, a reforma não surtiria qualquer efeito. Daí se sugerir o aperfeiçoamento dos recursos humanos que desempenham suas funções no âmbito das atribuições da Secretaria de Finanças do Município, objetivando a consecução desse desiderato.

2) Nível de alteração da legislação

Sabe-se que o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana grava diretamente o imóvel, constituindo-se, assim, num imposto real a desempenhar uma função essencialmente de natureza fiscal. O Município, para evitar especulação imobiliária, pode fixar alíquota progressiva, com fulcro em dispositivo constitucional assecuratório da função social da propriedade, postulado fundamental da ordem econômica e social.

Incumbe, ainda, ao Município promover de maneira realística a atualização do valor monetário da respectiva base impositiva do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana, porquanto isto não constitui majoração do tributo e por isso pode ser decretado pelo Chefe do Executivo municipal, tomando-se por base, consoante JOSÉ AFONSO DA SILVA: “índices de desvalorização da moeda, índices médios de valorização de terrenos na zona em que se situa o terreno considerado ou outro elemento informativo idôneo”⁽¹⁰¹⁾. Com relação aos prédios, poder-se-ia estabelecer o valor venal, tendo como parâmetros os seus preços correntes no mercado imobiliário.

Quanto ao Imposto Municipal Sobre Serviços, ou simplesmente, o ISS, sugere-se a revisão da Lista de Serviços que, não obstante se considerar **taxativa**, poderia ser ampliada no sentido de contemplar outros serviços que ali não foram incluídos pelo legislador. Trata-se de mudança exequível,

(101) SILVA, José Afonso da. *Fundamentos de Direito Tributário e Tributos Municipais*. São Paulo, Bushatsky, 1978, p. 98.

posto que não fere qualquer dispositivo constitucional. Seria uma maneira de ampliar o campo de incidência dessa espécie tributária.

Casos existem, por outro lado, em que a União, mediante lei complementar, pode isentar os contribuintes de imposto municipal, bastando, para tanto, invocar aqueles de "relevante interesse econômico e social". Em razão disso, tais isenções de iniciativa da União, na parte relativa aos impostos municipais não deveriam mais prosperar e, as existentes, deveriam ser tempestivamente revogadas.

Os Municípios têm na contribuição de melhoria uma reduzida fonte de receita, dado os entraves burocráticos capitulados nos arts. 81 e 82 do Código Tributário Nacional, consubstanciados com o Decreto-Lei nº 195/67, que dificultam a sua cobrança, desestimulando o poder municipal de dele dispor para fazer face às despesas de seus custeios e investimentos.

A sugestão é no sentido de se promoverem mecanismos de simplificação nas normas de instituição dessa espécie tributária, com a revogação do decreto-lei vigente que rege a matéria. O ideal seria que a lei federal deixasse a critério do Município a maneira mais racional de sua cobrança, respeitada a posição de cada Município no contexto do Estado onde está situado.

Acredita-se que uma vez colocadas em prática as sugestões ora propostas, poder-se-iam, mesmo não solucionando por completo o problema, minimizar os efeitos prejudiciais da centralização das rendas tributárias. Convergindo o encaminhamento de providências para os pontos aqui abordados, ter-se-iam os elementos essenciais à implantação de uma política fiscal voltada para a realidade do Município.

A N E X O

LISTA DE SERVIÇOS

Serviços de: 1) Médicos, dentistas e veterinários; 2) Enfermeiros, protéticos (prótese dentária), obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, psicólogos; 3) Laboratórios de análises clínicas e eletricidade médica; 4) Hospitais, sanatórios, ambulatórios, prontos-socorros, bancos de sangue, casas de saúde, casas de recuperação ou repouso sob orientação médica; 5) Advogados ou provisionados; 6) Agentes da propriedade industrial; 7) Agentes da propriedade artística ou literária; 8) Peritos e avaliadores; 9) Tradutores e intérpretes; 10) Despachantes; 11) Economistas; 12) Contadores, auditores, guarda-livros e técnicos em contabilidade; 13) Organização, programação, planejamento, assessoria, processamento de dados, consultoria técnica, financeira ou administrativa (exceto os serviços de assistência técnica prestados a terceiros e concernentes a ramo de indústria ou comércio explorados pelo prestador do serviço); 14) Datilografia, estenografia, secretaria e expediente; 15) Administração de bens ou negócios, inclusive consórcios ou fundos mútuos para aquisição de bens (não abrangidos os serviços executados por instituições financeiras); 16) Recrutamento, colocação ou fornecimento de mão-de-obra, inclusive por empregados do prestador de serviços ou por trabalhadores avulsos por ele contratados; 17) Engenheiros, arquitetos, urbanistas; 18) Projetistas, calculistas, desenhistas técnicos; 19) Execução, por administração empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes, inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que ficam sujeitas ao ICM); 20) De-

molição; conservação e reparação de edifícios (inclusive elevadores neles instalados), estradas, pontes e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que ficam sujeitas ao ICM); 21) Limpeza de imóveis; 22) Raspagem e lustração de assoalhos; 23) Desinfecção e higienização; 24) Lustração de bens móveis (quando o serviço for prestado a usuário final do objeto lustrado); 25) Barbearios, cabeleireiros, manicures, pedicures, tratamento de pele e outros serviços de saões de beleza; 26) Banhos, duchas, massagens, ginástica e congêneres; 27) Transportes e comunicações, de natureza estritamente municipal; 28) Diversões públicas: a) teatros, cinemas, circos, auditórios, parques de diversões, "taxi-dancings" e congêneres; b) exposições com cobrança de ingresso; c) bilhares, bolches e outros jogos permitidos; d) bailes, "shows", festivais, recitais e congêneres; e) competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem participação do espectador, inclusive as realizadas em auditórios de estações de rádio ou de televisão; f) execução de música, individualmente ou por conjunto; g) fornecimento de música mediante transmissão, por qualquer processo; 29) Organização de festas; "buffet" (exceto o fornecimento de alimentos e bebidas, que ficam sujeitos ao ICM); 30) Agências de turismo, passeios e excursões, guias de turismo; 31) Intermediação, inclusive corretagem, de bens móveis e imóveis, exceto os serviços mencionados nos itens 58 e 59, infra; 32) Agenciamento e representação de qualquer natureza, não incluídos no item anterior e nos itens 58 e 59; 33) Análises técnicas; 34) Organização de feiras de amostras, congressos e congêneres; 35) Propaganda e publicidade, inclusive planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade; elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários; divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade, por qualquer meio; 36) Armazéns gerais, armazéns frigoríficos e silos; carga, descarga, arrumação e guarda de bens, inclusive guarda-móveis e serviços correlatos; 37) Depósitos de qualquer natureza (exceto depósitos feitos em bancos ou outras instituições financeiras); 38) Guarda e estacionamento de veículos; 39) Hospedagem em hotéis, pensões e congêneres (o valor da alimentação, quando incluído no preço da diária ou mensalidade, fica sujeito ao imposto sobre serviços); 40) Lubrificação, limpeza e revisão de máquinas, aparelhos e equipamentos (quando a revisão implicar em conserto ou substituição de peças, aplica-se o disposto no item seguinte); 41) Conserto e restauração de quaisquer objetos (excusive, em qualquer caso, o fornecimento de peças e partes de máquinas e aparelhos, cujo valor fica sujeito ao ICM); 42) Recondicionamento de motores (o valor das peças fornecidas pelo prestador do serviço fica sujeito ao ICM); 43) Pintura (exceto os serviços relacionados com imóveis) de objetos não destinados a comercialização ou industrialização; 44) Ensino de qualquer grau ou natureza; 45) Alfaiates, modistas costureiros, prestados ao usuário final, quando o material, salvo o de avilamento, seja fornecido pelo usuário; 46) Tinturaria e lavanderia; 47) Beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, acondicionamento e operações similares, de objetos não destinados à comercialização ou industrialização; 48) Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos prestados ao usuário final do serviço, exclusivamente com material por ele fornecido (excetua-se a prestação do serviço ao Poder Público, a autarquias, a empresas concessionárias de produção de energia elétrica); 49) Colocação de tapetes e cortinas com material fornecido pelo usuário final do serviço; 50) Estúdios fotográficos e cinematográficos, inclusive revelação, ampliação, cópia e reprodução; estúdios de gravação de "video-tapes" para televisão; estúdios fonográficos e de gravação de sons ou ruídos, inclusive dublagem e "mixagem" sonora; 51) Cópia de documentos e outros papéis, plantas e desenhos, por qualquer processo não incluído no item anterior; 52) Locação de bens móveis; 53) Composição gráfica, clichêria, zincografia, litografia e fotolitografia; 54) Guarda, tratamento e amestramento de animais; 55) Florestamento e reflorestamento; 56) Paisagismo e decoração (exceto o material fornecido para execução, que fica sujeito ao ICM); 57) Recauchutagem ou regeneração de pneumáticos; 58) Agenciamento, corretagem ou intermediação de câmbio e de seguros; 59) Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos quaisquer (exceto os serviços executados por instituições financeiras, sociedades distribuidoras de títulos e valores e sociedades de corretores, regularmente autorizadas a funcionar); 60) Encadernação de livros e revistas; 61) Aerofotogrametria; 62) Cobranças, inclusive de direitos autorais; 63) Distribuição de filmes cinematográficos e de "video-tapes"; 64) Distribuição e venda de bilhetes de loteria; 65) Empresas funerárias; 66) Taxidermistas.